

Audience publique du 14 septembre 2011

Recours formé par
Monsieur ... et Madame ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27316 du rôle et déposée le 23 septembre 2010 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... et son épouse, Madame ..., demeurant à ..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 2 juillet 2010, référencée sous le numéro C 15968, ayant rejeté comme non fondée leur réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009, émis le 24 mars 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 décembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Jean-Marie Bauler, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au greffe du tribunal administratif le 24 janvier 2011 au nom de Monsieur ... et de Madame ..., ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 février 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jonathan Holler en remplacement de Maître Jean-Marie Bauler, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Le bureau d'imposition Remich, section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit en date du 24 mars 2010 à l'égard de Monsieur ..., imposé collectivement avec son épouse, Madame ..., un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2009.

Par courrier du 28 mai 2010, Monsieur ... et Madame ..., désignés ci-après par « les époux ... » introduisirent une réclamation à l'encontre du bulletin prérelaté auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », libellée comme suit : « (...) *nous n'avons plus reçu le boni pour enfants de la part de la CNPF pour notre fils ..., né le ..., à partir du 1^{er} octobre 2009, date à laquelle il a commencé à travailler.*

Sur notre déclaration d'impôt de l'année 2009 nous avons marqué une croix dans la rubrique no ..., mais aucune déduction d'impôt a eu lieu sur ledit décompte.

Nous trouvons cette application injuste et nous ne pouvons donc pas accepter une telle mesure. C'est pour cette raison que nous vous prions de bien vouloir nous accorder une réduction sur notre décompte de l'année 2009 de la somme de (...) ».

Par décision du 2 juillet 2010, le directeur déclara ladite réclamation recevable mais non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 1^{er} juin 2010 par les époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à ..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009, émis le 24 mars 2010;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir refusé l'imputation de la modération d'impôt, sous forme de dégrèvement d'impôt de trois mois pour leur fils;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que les réclamants ont touché un boni d'enfant pour leur fils, âgé de moins de 21 ans, jusqu'au mois de septembre inclus de l'année litigieuse; qu'ils estiment avoir droit au dégrèvement d'impôt pour les trois mois restants de l'année d'imposition concernée;

Considérant qu'aux termes de l'article 123 alinéa 3 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) le contribuable a droit à une modération d'impôt en raison des enfants ayant fait partie, au cours de l'année d'imposition, de son ménage et qui ont été âgés, au début de l'année d'imposition, de moins de vingt et un ans;

qu'un enfant est censé faire partie du ménage du contribuable lorsqu'il vit sous le même toit que ce dernier;

Considérant qu'en vertu de l'article 122 alinéa 1^{er} L.I.R. les contribuables des classes 1a et 2 ayant un ou des enfants dans leur ménage dans les conditions définies à l'article 123 L.I.R., obtiennent une modération d'impôt par enfant suivant les dispositions des alinéas suivants;

Considérant que les modérations d'impôt pour enfants sont bonifiées d'office, sous forme de bonis pour enfants, d'après les dispositions et dans les conditions prévues par la loi du 21 décembre 2007 concernant le boni pour enfant (alinéa 2 de l'article 122 L.I.R.);

Considérant que l'alinéa 3 de l'article 122 L.I.R. prévoit que si aucun boni au sens des dispositions de l'alinéa 2 n'a été attribué pour un enfant au titre d'une année déterminée, les contribuables visés à l'alinéa 1^{er} obtiennent sur demande, après la fin de l'année d'imposition, la modération d'impôt pour enfants sous forme d'un dégrèvement d'impôt, à imputer, dans la limite de l'impôt dû, d'après les dispositions de l'article 154 alinéa 1^{er} n° 1 L.I.R.;

Considérant qu'il s'ensuit qu'en l'espèce, bien que les dispositions des articles 122 et 123 alinéas 1^{er} et 2 L.I.R. soient remplies, l'imputation d'un dégrèvement d'impôt au sens de l'alinéa 3 de l'article 123 L.I.R. pour l'année litigieuse se heurte à la condition qu'aucun boni n'a dû être attribué (sic) pour l'enfant au titre de l'année d'imposition concernée; qu'en l'espèce le boni a été attribué pendant les neuf premiers mois de l'année litigieuse et que, dès lors, aucun dégrèvement d'impôt ne peut être accordé pour cette même année;

Considérant qu'il en résulte que c'est par une juste application de la loi que le bureau d'imposition a refusé la demande d'un dégrèvement;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée.

Par requête déposée le 23 septembre 2010 au greffe du tribunal administratif, les époux ... ont fait introduire, d'après le libellé du dispositif de leur recours, auquel le tribunal peut seul avoir égard, un recours tendant à la réformation de la décision précitée du directeur du 2 juillet 2010.

A titre liminaire, le tribunal est amené à analyser le moyen de l'irrecevabilité du mémoire en réplique déposé le 24 janvier 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Marie Bauler au nom des époux ..., tel que soulevé par le délégué du gouvernement, au motif que ledit mémoire aurait été déposé au greffe du tribunal administratif en dehors des délais prévus par l'article 5 (5) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Aux termes de l'article 5 de la loi précitée du 21 juin 1999 : « (...) (5) *Le demandeur peut fournir une réplique dans le mois de la communication de la réponse, la partie défenderesse et le tiers intéressé sont admis à leur tour à dupliquer dans le mois.*

(6) Les délais prévus aux paragraphes 1 et 5 sont prévus à peine de forclusion. Ils ne sont pas susceptibles d'augmentation en raison de la distance. Ils sont suspendus entre le 16 juillet et le 15 septembre. (...) ».

En l'espèce, le mémoire en réponse a été déposé par le délégué du gouvernement au greffe du tribunal administratif en date du 21 décembre 2010. Le mémoire en réplique déposé par le mandataire des demandeurs en date du 24 janvier 2011, a donc été déposé en dehors du

délai d'un mois à compter du dépôt du mémoire en réponse fixé par l'article 5 (5) de la loi précitée du 21 juin 1999, de sorte qu'il est à écarter des débats. Dans la mesure où la duplique ne constitue qu'une réponse à la réplique, le mémoire en duplique est également à écarter des débats.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs font valoir avoir touché pour leur fils ..., né le ..., le boni d'enfant jusqu'au mois de septembre 2009 inclus. Pour les trois mois restant de l'année 2009, ils auraient demandé de pouvoir bénéficier d'une modération d'impôt sous forme d'un dégrèvement d'impôt, ce que tant le bureau d'imposition que le directeur auraient cependant refusé, au motif que les conditions de l'article 122 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR » ne seraient pas remplies.

En droit, ils estiment qu'en vertu des dispositions de l'article 123 LIR la modération d'impôt pour enfant prévue à l'article 122 LIR serait accordée au contribuable pour ses enfants ayant fait partie de son ménage au cours de l'année d'imposition et qui seraient âgés au début de l'année d'imposition de moins de vingt et un ans. Ils en concluent que les contribuables devraient bénéficier de cette modération d'impôt sur l'intégralité des revenus de l'année concernée.

En second lieu, ils estiment qu'il y aurait une discrimination entre les parents bénéficiant d'une modération d'impôt pour enfants sous forme de boni pour enfants, versés d'office et mensuellement par la Caisse des prestations familiales et les parents bénéficiant d'une modération d'impôt pour enfants sous forme d'un dégrèvement d'impôt. Ainsi, les parents bénéficiant d'un boni pour enfants, n'auraient plus droit audit boni à partir de la fin des études des enfants dépassant l'âge de 18 ans, même si la fin des études se situerait au cours d'une année, tandis que les parents bénéficiant d'un dégrèvement d'impôt bénéficieraient du régime de la modération d'impôt sur l'intégralité des revenus de l'année concernée, même si l'enfant âgé de plus de 18 ans arrêterait les études au cours de l'année. Ils concluent que la discrimination précitée constituerait une violation du principe d'égalité devant l'impôt tel que consacré par l'article 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, désignée ci-après par la « CEDH ». Par ailleurs, ils estiment que l'article 122 alinéa 3 LIR serait contraire aux articles 10bis et 101 de la Constitution et sollicitent dans ce contexte que la Cour constitutionnelle soit saisie de la question préjudicielle suivante : « *L'article 122 alinéa 3 est-il conforme aux articles 10bis et 101 de la Constitution ?* ».

Le délégué du gouvernement répond que le directeur aurait à bon droit retenu que bien que les articles 122 et 123 alinéas 1^{er} et 1 LIR soient remplis, l'imputation d'un dégrèvement d'impôt au sens de l'alinéa 3 de l'article 123 LIR pour l'année litigieuse se heurterait à la

condition qu'aucun boni n'aurait dû être attribué pour l'enfant au titre de l'année d'imposition concernée, qu'en l'espèce, le boni aurait été attribué pendant les neuf premiers mois de l'année litigieuse et que, dès lors, aucun dégrèvement d'impôt ne pourrait être accordé pour cette année. Il affirme encore que les demandeurs auraient fait une appréciation erronée de la loi du 21 décembre 2007 concernant le boni pour enfant étant donné que par ladite loi, le législateur aurait eu l'intention de mettre sur un pied d'égalité tous les enfants et non pas leurs parents contribuables.

Le représentant étatique précise encore qu'il ne contesterait pas que l'article 14 de la CEDH serait applicable au Luxembourg, mais qu'outre le fait qu'il faudrait établir que des personnes situées dans des situations analogues jouissent d'un traitement préférentiel non justifié par une raison objective et raisonnable, il faudrait que le plaignant montre que « *la charge considérée aboutit à une distinction entre lui et d'autres sur une base discriminatoire, à savoir soit un manquement de pertinence, soit ayant des effets disproportionnés* (sic) », ce que les demandeurs resteraient en défaut d'établir en l'espèce.

Par ailleurs, dans le contexte de l'inconstitutionnalité de l'article 122 alinéa 3 LIR invoquée par les demandeurs, le délégué du gouvernement précise que le principe d'égalité ne s'étendrait pas dans un sens absolu, mais qu'il faudrait pour son application que tous ceux qui se trouvent dans une même situation de droit et de fait soient traités de la même façon. Or, en l'espèce, d'un côté, la distinction ne serait pas à établir entre les parents, mais, le cas échéant entre les enfants, et, d'un autre côté, les parents entre lesquels les demandeurs veulent établir une comparaison, ne se trouveraient pas dans la même situation de droit et de fait. Il serait ainsi manifeste que tous les autres parents contribuables se trouvant dans une même situation identique à celle des époux ... connaîtraient exactement le même traitement fiscal que celui réservé à ces derniers.

Quant au moyen des demandeurs suivant lequel les contribuables devraient bénéficier d'une modération d'impôt pour enfant sur l'intégralité des revenus de l'année d'imposition, il échet de constater qu'aux termes de l'article 122 LIR : « (1) *Les contribuables des classes 1a ou 2 ayant un ou des enfants dans leur ménage dans les conditions définies à l'article 123, obtiennent une modération d'impôt par enfant suivant les dispositions des alinéas suivants (...)* », étant précisé que l'article 123 LIR énumère les conditions sous lesquelles une modération d'impôt pour enfant est accordée et que l'article 122 (2) et (3) précise les formes sous lesquelles les modérations d'impôt pour enfants peuvent être attribuées. Ainsi, en vertu de l'article 122 (2) : « *Les modérations d'impôt pour enfants sont bonifiées d'office, sous forme de bonis pour enfants, d'après les dispositions et dans les conditions prévues par la loi du 21 décembre 2007 concernant le boni pour enfant. La modération d'impôt pour un enfant pour lequel un boni a été alloué, est réputée avoir été accordée pour la même année au contribuable dans le ménage duquel l'enfant vit dans les conditions définies à l'article 123. (...)* » et en vertu de l'article 122 (3) : « *Si aucun boni au sens des dispositions de l'alinéa 2 n'a été attribué pour un enfant au titre d'une année déterminée, les contribuables visés à l'alinéa 1^{er} obtiennent sur demande, après la fin de l'année d'imposition, la modération d'impôt pour enfants sous forme d'un dégrèvement d'impôt, à imputer, dans la limite de l'impôt dû, d'après les dispositions de l'article 154, alinéa 1^{er}, numéro 1. (...)* ».

A la lecture des dispositions précitées, il s'avère que contrairement aux affirmations des demandeurs, elles ne retiennent pas qu'une modération d'impôt pour enfants devrait être imputée sur l'intégralité des revenus d'une année. En revanche, elles précisent que le boni pour enfant n'est versé que dans les conditions énumérées par la loi du 21 décembre 2007

concernant le boni pour enfant et que la modération d'impôt pour enfant sous forme de dégrèvement d'impôt n'est accordée que sous condition qu'au titre de l'année concernée aucun boni pour enfant au sens de l'article 122 (2) LIR n'a été attribué, sans pour autant préciser qu'une modération d'impôt pour enfant serait à imputer sur l'intégralité des revenus d'une année.

Quant à la discrimination alléguée par les demandeurs entre les parents bénéficiant d'une modération d'impôt pour enfant sous forme d'un boni pour enfant et les parents bénéficiant d'une modération d'impôt pour enfant sous forme d'un dégrèvement d'impôt, il échet de prime abord de constater que suivant une jurisprudence de la Cour constitutionnelle le principe constitutionnel de l'égalité devant la loi, tel qu'inscrit à l'article 10bis de la Constitution, suivant lequel tous les Luxembourgeois sont égaux devant la loi, applicable à tout individu touché par la loi luxembourgeoise si les droits de la personnalité, et par extension des droits extrapatrimoniaux sont concernés, ne s'entend pas dans un sens absolu, mais requiert que tous ceux qui se trouvent dans la même situation de fait et droit soient traités de la même façon. Le principe d'égalité de traitement est compris comme interdisant le traitement de manière différente des situations similaires, à moins que la différenciation soit objectivement justifiée. Il appartient par conséquent aux pouvoirs publics, tant au niveau national qu'au niveau communal, de traiter de la même façon tous ceux qui se trouvent dans la même situation de fait et de droit. Par ailleurs, lesdits pouvoirs publics peuvent, sans violer le principe de l'égalité, soumettre certaines catégories de personnes à des régimes légaux différents, à condition que les différences instituées procèdent de disparités objectives, qu'elles soient rationnellement justifiées, adéquates et proportionnées à leur but¹. En effet, ni l'article 14 de la CEDH, ni l'article 10bis de la Constitution ne s'opposent à ce que des personnes se trouvant dans des situations différentes soient régies par des règles différentes².

En l'espèce, les demandeurs, en tant que contribuables ayant bénéficié d'une modération d'impôt pour enfant sous forme d'un boni pour enfant, restent en défaut de soumettre des éléments suffisants de nature à faire admettre qu'ils se trouvent dans une situation comparable à celles des contribuables bénéficiant d'une modération d'impôt pour enfant sous forme d'un dégrèvement d'impôt.

En effet, force est de constater que le régime et les conditions auxquels sont soumis les parents bénéficiant d'une modération d'impôt pour enfant sous forme d'un boni pour enfant diffèrent de ceux auxquels sont soumis les parents bénéficiant d'une modération d'impôt pour enfant sous forme d'un dégrèvement d'impôt, dans la mesure où les contribuables bénéficiant du boni pour enfant doivent être parents d'un enfant qui remplit les conditions imposées par la loi du 21 décembre 2007 concernant le boni pour enfant, tandis que les contribuables bénéficiant d'un dégrèvement pour impôt obtiennent sur demande la modération d'impôt sous la seule condition de ne pas s'être vu attribuer un boni pour enfant au titre de l'année déterminée. Dans la mesure où les contribuables sont soumis à des conditions différentes selon qu'ils bénéficient d'un boni pour enfant ou d'un dégrèvement d'impôts, ils ne peuvent pas être considérés comme se trouvant dans une situation similaire.

Au vu de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle et dès lors qu'en l'espèce, les contribuables entre lesquels les demandeurs ont entendu établir une discrimination ne se

¹ trib. adm. 6 décembre 2000, n° 10019 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Lois et règlements, n° 3

² cf. trib. adm. 12 février 2003, n° 15316 du rôle, confirmé par Cour adm. 10 juillet 2003, n° 16177C du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

trouvent pas dans des situations comparables, il échet de retenir, d'une part, qu'aucune violation de l'article 14 de la CEDH ne peut être constatée en l'espèce, et d'autre part, que la question de la conformité de l'article 122 LIR aux articles 10bis et 101 de la Constitution est dénuée de tout fondement, au sens de l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle, de sorte que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

écarte des débats le mémoire en réplique déposé par le mandataire des époux ... au greffe du tribunal administratif en date du 24 janvier 2011, ainsi que le mémoire en duplique déposé le 14 février 2011 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié partant en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais de l'instance.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 14 septembre 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 15 septembre 2011

Le Greffier assumé du Tribunal administratif